

# შემოსავლების სამსახურის უფროსის

ბრძანება № 5205

11 მარტი 2024

მიწის ნაკვეთისა და მასზე დამაგრებული შენობა-ნაგებობის მიწოდების  
დამატებული ღირებულების

გადასახადით დაბეგვრის შესახებ მეთოდური მითითების დამტკიცების  
თაობაზე

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-2 მუხლის მე-5 ნაწილის, საქართველოს  
ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 61-ე მუხლისა და „საჯარო სამართლის  
იურიდიული პირის - შემოსავლების სამსახურის დებულების დამტკიცების შესახებ“  
საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2011 წლის 23 მაისის №303 ბრძანებით  
დამტკიცებული დებულების მე-3 მუხლის მე-2 პუნქტის „ზ“ ქვეპუნქტის საფუძველზე,

## 3 ბრძანება:

- დამტკიცდეს მიწის ნაკვეთისა და მასზე დამაგრებული შენობა-ნაგებობის მიწოდების  
დამატებული ღირებულების გადასახადით დაბეგვრის შესახებ მეთოდური მითითება;
- ეს ბრძანება ამოქმედდეს ხელმოწერისთანავე.

ლევან კაკავა  
სამსახურის უფროსი

## მეთოდური მითითება

„მიწის ნაკვეთისა და მასზე დამაგრებული შენობა-ნაგებობის მიწოდების  
დამატებული  
ღირებულების გადასახადით დაბეგვრის შესახებ“

## მუხლი 1. მეთოდური მითითების მიზანი

მეთოდური მითითების შემუშავების მიზანია პირის მიწის ნაკვეთისა ან მიწის  
ნაკვეთის და მასზე დამაგრებული შენობა-ნაგებობის მიწოდების შემთხვევებში,  
დამატებული ღირებულების გადასახადის (შემდგომ - დღგ) ნაწილში საგადასახადო  
ვალდებულებების განსაზღვრის მიზნით, ერთიანი მეთოდოლოგიური მიდგომის  
ჩამოყალიბება.

## მუხლი 2. გამოყენების ვალდებულება

აღნიშნული მეთოდური მითითება გამოსაყენებლად სავალდებულოა საგადასახადო  
ორგანოს თანამშრომელთათვის, როგორც საგადასახადო შემოწმების, ასევე  
საგადასახადო დეკლარაციების კონტროლის თარგლებში. მეთოდური მითითება არ  
გამოიყენება შემთხვევებზე, როდესაც დღგ-ისაგან გათავისუფლებული ოპერაციის  
დაბეგვრა განხორციელებულია გადასახადისგან თავის არიდების მიზნით. (მათ შორის,  
როდესაც ოპერაცია დაბეგრილია დღგ-ით, მაგრამ კუთვნილი გადასახადი არ არის  
გადახდილი ბიუჯეტში, ან ოპერაციის დაბეგვრის მიზანს წარმოადგენს პირის მიერ ე.წ.  
ხანდაზმული ზედმეტობის აღდგენა (გაცოცხლება) და ა.შ.)

## მუხლი 3. ძირითადი სამართლებრივი პრინციპები

1. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (შემდგომ - საგადასახადო კოდექსი) 171-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ბ” ქვეპუნქტის შესაბამისად, მიწის ნაკვეთის მიწოდება გათავისუფლებულია დღგ-ისგან ჩათვლის უფლების გარეშე; ამასთან, ამავე კოდექსის 169-ე მუხლის მე-5 ნაწილის მიხედვით დასაბეგრ პირს უფლება აქვს, არ გამოიყენოს აღნიშნული საგადასახადო შეღავათი და დღგ-ით დაბეგროს მიწის ნაკვეთის მიწოდების ოპერაცია.

2. საგადასახადო კოდექსის 160-ე მუხლის მე-6 ნაწილის მიხედვით მიწის ნაკვეთის და მასზე დამაგრებული შენობის/ნაგებობის მიწოდება შენობის/ნაგებობის მიწოდებად განიხილება.

3. მიწის ნაკვეთის მიწოდების დღგ-ით დაბეგრის უფლების გამოყენების მიზნით, დასაბეგრი პირი განცხადებით მიმართავს საგადასახადო ორგანოს „გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის ბრძანებით დამტკიცებული ინსტრუქციის (შემდგომ - ინსტრუქცია) №III-20 დანართით გათვალისწინებული ფორმით.

**შენიშვნა:** გასათვალისწინებელია, რომ ზემოხსენებული ინსტრუქციის 67-ე მუხლის მე-3 პუნქტის „ბ” ქვეპუნქტის თანახმად, აღნიშნული უფლების გამოყენების შემთხვევაში, დასაბეგრი პირი ვალდებულია დღგ-ით დაბეგროს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 171-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ და „ბ“ ქვეპუნქტებით გათვალისწინებული ოპერაციები, რომლებიც ამ დასაბეგრი პირისათვის აღარ ჩაითვლება დღგ-საგან ჩათვლის უფლების გარეშე გათვალისწინებულად.

საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-9 ნაწილის თანახმად, საგადასახადო

ვალდებულების განსაზღვრის მიზნით საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს:

ა) მხედველობაში არ მიიღოს სამეურნეო ოპერაციები, რომლებსაც არა აქვს არსებითი ეკონომიკური გავლენა;

ბ) სამეურნეო ოპერაციის ფორმისა და შინაარსის გათვალისწინებით შეცვალოს მისი კვალიფიკაცია, თუ ოპერაციის ფორმა არ შეესაბამება მის შინაარსს.

ზემოაღნიშნული პრინციპების გათვალისწინებით, საგადასახადო შემოწმებისას პრაქტიკაში გამოვეთილ შემთხვევებში გადაწყვეტის გზები, საგადასახადო დავების წარმოებისას გამოცემული გადაწყვეტილების (მათ შორის, სასამართლო პრაქტიკის) გათვალისწინებით, გადმოცემულია ქვემოთ მოყვანილი მაგალითების სახით.

## მაგალითი N1

გადასახადის გადამხდელმა, რომლის საქმიანობაა საცხოვრებელი კომპლექსების მშენებლობა და შემდგომ ფართების რეალიზაცია, დასაბეგრი პირისგან შეისყიდა მიწის ნაკვეთი. აღნიშნულ მიწის ნაკვეთზე საჯარო რეესტრიდან ამონაწერში ფიქსირდება შენობა-ნაგებობა, თუმცა საგადასახადო შემოწმების დროს დადგენილია, რომ მიწის ნაკვეთის მიწოდების მომენტში მასზე ფაქტობრივად არ იყო განთავსებული რაიმე შენობა-ნაგებობა.

ამასთან, ცნობილია რომ გამყიდველს მიწის ნაკვეთის მიწოდების დღგ-ით დაბეგრის უფლების თაობაზე საგადასახადო ორგანოსთვის არ მიუმართავს განცხადებით, ინსტრუქციის 67-ე მუხლის მიხედვით.

## ვარიანტი 1.

გამყიდველმა მიწის ნაკვეთის მიწოდება დაბეგრა დღგ-ით და კუთვნილი დღგ გადაიხადა ბიუჯეტში, ხოლო მყიდველმა, გამოწერილი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის საფუძველზე, სრულად ჩაითვალა გადახდილი დღგ.

## შეფასება:

მოცემულ შემთხვევაში, მიუხედავად იმისა, რომ საჯარო რეესტრიდან ამონაწერში ფიქსირდება მიწა, მასზე განთავსებული შენობა-ნაგებობით, ხოლო ოპერაციის შინაარსისა და დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებების გათვალისწინებით, საგადასახადო ორგანოს მიერ მოწოდებული შესაძლებელია დაკვალითიცირდეს მიწის მიწოდებად, თუმცა იქიდან გამომდინარე, რომ მხარეები დასაბეგრ მოწოდების

აღიარებდნენ და მიმწოდებულ პირს აღნიშნული ოპერაცია დაბეგრილი აქვს დღგ-ით, აგრეთვე ოპერაციის შესაბამისი კუთვნილი დღგ-ის თანხა გადახდილი აქვს ბიუჯეტში, გამყიდველის მიერ განხორციელებული დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაცია არ უნდა გადაკვალითიცირდეს და დარიცხული დღგ გაუქმებას არ უნდა დაექვემდებაროს.

## ვარიანტი 2.

გამყიდველმა მიწის ნაკვეთის მიწოდება დაბეგრა დღგ-ით, მაგრამ კუთვნილი დღგ არ გადაიხადა ბიუჯეტში, ხოლო მყიდველმა გამოწერილი საგადასახადო ანგარიშ-თვაქტურის საფუძველზე ჩაითვალა გადახდილი დღგ-ის თანხა.

### შეფასება:

მოცემულ შემთხვევაში, მიუხედავად იმისა, რომ აღნიშნულ მიწის ნაკვეთზე საჯარო რეესტრიდან ამონაწერის მიხედვით ფიქსირდება მიწა, მასზე განთავსებული შენობანაგებობით, ოპერაციის შინაარსის და დადგენილი თვაქტობრივი გარემოებების გათვალისწინებით, საგადასახადო ორგანოს მიერ ოპერაცია უნდა დაკვალითიცირდეს მიწის ნაკვეთის მიწოდებად, ხოლო დღგ-ის ჩათვლილი თანხები უნდა დაექვემდებაროს გაუქმებას.

## ვარიანტი 3.

გამყიდველმა მიწის ნაკვეთის მიწოდება არ დაბეგრა დღგ-ით და, შესაბამისად, მყიდველმა ვერ განახორციელა დღგ-ის თანხის ჩათვლა.

ამასთან, ცნობილია რომ გამყიდველს წინა პერიოდებში გაყიდული აქვს მიწის ნაკვეთი (საჯარო რეესტრიდან ამონაწერში ფიქსირდებოდა მხოლოდ მიწის ნაკვეთი) და აღნიშნული მიწის ნაკვეთის მიწოდების დღგ-ით დაბეგვრის უფლების თაობაზე საგადასახადო ორგანოსთვის არ მიუმართავს განცხადებით, ინსტრუქციის 67-ე მუხლის მიხედვით.

### შეფასება:

მოცემულ შემთხვევაში, მიუხედავად იმისა, რომ საჯარო რეესტრიდან ამონაწერში ფიქსირდება მიწა, მასზე განთავსებული შენობა-ნაგებობით, ოპერაციის შინაარსისა და დადგენილი თვაქტობრივი გარემოებების გათვალისწინებით, საგადასახადო ორგანოს მიერ ოპერაცია დაკვალითიცირდება მიწის ნაკვეთის მიწოდებად და, შესაბამისად, დღგ-ით დაბეგვრას არ უნდა დაექვემდებაროს.

## მაგალითი N2

გადასახადის გადამხდელმა, რომლის საქმიანობაა საცხოვრებელი კომპლექსების მშენებლობა და შემდგომ თართების რეალიზაცია, დასაბეგრი პირისგან შეისყიდა მიწის ნაკვეთი. საჯარო რეესტრიდან ამონაწერის მიხედვით, აღნიშნულ მიწის ნაკვეთზე განთავსებულია შენობა-ნაგებობა. ამასთან, საგადასახადო შემოწმების დროს დადგენილია, რომ შესყიდვის მომენტში მიწაზე თვაქტობრივადაც განთავსებული იყო შენობა-ნაგებობა (მათ შორის, ისეთი შენობა-ნაგებობა, რომელსაც არ გააჩნია არსებითი ეკონომიკური ღირებულება).

## ვარიანტი 1.

გამყიდველმა აღნიშნული მიწოდება დაბეგრა დღგ-ით და კუთვნილი დღგ გადაიხადა ბიუჯეტში, ხოლო მყიდველმა, გამოწერილი საგადასახადო ანგარიშ-თვაქტურის საფუძველზე სრულად ჩაითვალა გადახდილი დღგ-ის თანხა.

ამასთან, ცნობილია რომ შენობა-ნაგებობის ღირებულება არაარსებითია.

### შეფასება:

წინაიდან აღნიშნულ შენობა-ნაგებობას არ გააჩნია არსებითი ეკონომიკური ღირებულება, საგადასახადო ორგანოს მიერ ოპერაცია შესაძლებელია დაკვალითიცირდეს მიწის ნაკვეთის მიწოდებად. ამასთან, მოცემულ შემთხვევაში, იმის გათვალისწინებით, რომ მხარეები დასაბეგრ იმუშავია აღიარებდნენ და მიმწოდებელ

პირს აღნიშნული ოპერაცია დაბეგრილი აქვს დღგ-ით, აგრეთვე ოპერაციის შესაბამისი კუთვნილი დღგ-ის თანხა გადახდილი აქვს ბიუჯეტში, გამყიდველის მიერ განხორციელებული დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაცია არ უნდა გადაკვალითიცირდეს და დარიცხული დღგ გაუქმებას არ უნდა დაეჭვემდებაროს.

## ვარიანტი 2.

გამყიდველმა მიწის ნაკვეთის მიწოდება დაბეგრა დღგ-ით, მაგრამ კუთვნილი დღგ არ გადაიხადა ბიუჯეტში, ხოლო მყიდველმა, გამოწერილი საგადასახადო ანგარიშ-თაქტურის საფუძველზე, სრულად ჩაითვალა გადახდილი დღგ-ის თანხა. ამასთან, დადგენილია რომ აღნიშნულ მიწის ნაკვეთზე განხორციელებულია შენობანაგებობის დემონტაჟი ან აღნიშნულ მიწის ნაკვეთზე გაცემულია მშენებლობის ვალდებულების/უფლების დამდგენი დოკუმენტი (უფლებამოსილი ორგანოს მიერ გაცემული ნებართვა)

### შეფასება:

მოცემულ შემთხვევაში, მიუხედავად იმისა, რომ გამყიდველმა აღნიშნული ოპერაცია მიიჩნია მიწის ნაკვეთისა და მასზე დამაგრებული შენობა-ნაგებობის მიწოდებად, ოპერაციის შინაარსის და დადგენილი თაქტობრივი გარემოებების გათვალისწინებით, საგადასახადო ორგანოს მიერ ოპერაცია უნდა დაკვალითიცირდეს მიწის ნაკვეთის მიწოდებად, ხოლო ჩათვლილი დღგ უნდა დაეჭვემდებაროს გაუქმებას.

## ვარიანტი 3.

გამყიდველმა მიწის ნაკვეთის მიწოდება არ დაბეგრა დღგ-ით. ამასთან საგადასახადო შემოწმების დროს დადგენილია, რომ მყიდველს არ განუხორციელებია მიწაზე განთავსებული შენობა-ნაგებობის დემონტაჟი. აღსანიშნავია, რომ აღნიშნულ მიწის ნაკვეთზე არ არის გაცემული ახალი მშენებლობისათვის ვალდებულების/უფლების დამდგენი დოკუმენტი (უფლებამოსილი ორგანოს მიერ გაცემული ნებართვა)

### შეფასება:

იქიდან გამომდინარე, რომ აღნიშნულ მიწის ნაკვეთზე არ განხორციელებულა შენობანაგებობის დემონტაჟი და არც ახალი მშენებლობისათვის ვალდებულების/უფლების დამდგენი დოკუმენტი (უფლებამოსილი ორგანოს მიერ გაცემული ნებართვა) არ არის გაცემული, აღნიშნული ოპერაცია ვერ დაკვალითიცირდება მხოლოდ მიწის ნაკვეთის მიწოდებად. შესაბამისად მიწოდების ოპერაცია ექვემდებარება დღგ-ით დაბეგვრას.

## ვარიანტი 4.

გამყიდველმა მიწის ნაკვეთის მიწოდება არ დაბეგრა დღგ-ით. ამასთან საგადასახადო შემოწმების დროს დადგენილია, რომ აღნიშნულ მიწის ნაკვეთზე გაცემულია ახალი მშენებლობისათვის ვალდებულების/უფლების დამდგენი დოკუმენტი (უფლებამოსილი ორგანოს მიერ გაცემული ნებართვა). შესაბამისად მიწოდების დაბეგვრის ვალდებულება არ უნდა დაეკისროს.

### შეფასება:

მოცემულ შემთხვევაში, იქიდან გამომდინარე, რომ საგადასახადო შემოწმების დროს დადგენილია უძრავი ქონების შესყიდვის მიზანი - ახალი საცხოვრებელი კორპუსის აშენება, აღნიშნული ოპერაცია შესაძლებელია დაკვალითიცირდეს მიწის ნაკვეთის მიწოდებად; შესაბამისად, პირს აღნიშნული ოპერაციის დღგ-ით დაბეგვრის ვალდებულება არ უნდა დაეკისროს.